L'abus de droit en matière fiscale

INTRODUCTION

« Male enim nostro jure uti non debemus »[1]. C'est en ces termes que le droit romain déniait aux citoyens le pouvoir d'exercer abusivement un droit.

Dans l'ancien droit, les Parlements n'hésitaient pas à réprimer tout abus malicieux ; et Domat admettait que l'exercice d'un droit engage la responsabilité de son auteur quand il est malicieux ou n'est justifié par aucun intérêt.
Ainsi donc, il y aurait abus de droit chaque fois qu'un sujet de droit, sans dépasser les limites objectives de son droit, se sert de celui-ci pour nuire à autrui.

Une partie de la doctrine s'est opposée à cette théorie, considérant que tant que l'on reste dans le cadre de son droit, l'on peut nuire à autrui sans se voir reprocher un abus ; et si, au-delà, on peut engager sa responsabilité, c'est que les limites du droit ont été dépassées. « *Le droit cesse là où l'abus commence, et il ne peut y avoir usage abusif d'un droit quelconque, par la raison irréfutable qu'un seul et même acte ne peut être, tout à la fois, conforme au droit et contraire au droit »*[2].
Cette objection formulée par Planiol n'a pas empêchée la jurisprudence à admettre la responsabilité pour abus des droits.
Au début du XXème siècle des auteurs comme Josserand et Saleilles systématisèrent la théorie de l'abus de droit, et à partir de ce moment la possibilité, en droit français, de commettre une faute et d'engager sa responsabilité en exerçant un droit est admise.

Dans un cadre différent, une théorie particulière de l'abus de droit a été élaborée en matière fiscale.
Cette théorie permet à l'administration fiscale de lutter contre la fraude et de limiter les possibilités d'évasion fiscale : elle consiste, pour le contribuable, à se glisser au mieux de ses intérêts, dans une zone où la loi n'a établi aucun interdit, ni indiquer quelles sont les voies que le contribuable doit utiliser.
La reconnaissance par le législateur de la notion d'abus de droit en matière fiscale figure à l'article L 64 du Livre des procédures collectives qui dispose : « Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le payement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention….

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si elle

1 « nous ne devons pas user de notre droit injustement ».
2 Planiol, Traité élémentaire de droit civil, tome II, n° 871.

s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit ou ne s'est pas rangée à l'avis de ce comité, il lui appartient de rapporter la preuve du bien-fondé du redressement. ».

I- LE PRINCIPE DE L'ABUS DE DROIT FISCAL

La théorie fiscale de l'abus de droit repose sur la destruction de l'apparence de l'acte considéré (A), et est sanctionnée par une procédure de répression exorbitante du droit commun (B).

A- LA CONCEPTION FISCALE DE L'ABUS DE DROIT

Aux termes de l'article L 64 du Livre des procédures fiscales, l'abus de droit suppose l'existence d'au moins un acte juridique régulier en la forme, mais dont l'objectif est de dissimuler le véritable but de l'opération juridique envisagée, qui consiste à écarter l'imposition normalement due si cette opération avait été réalisée au moyen d'un acte juridique sincère.
C'est à l'administration fiscale de rapporter la preuve du caractère fictif de l'acte considéré[3].

Il résulte également des dispositions de cet article que l'abus de droit ne peut se réaliser que par un acte positif du contribuable qui, par le biais d'une convention, a réalisé une opération juridique ayant pour objet d'éluder ou de réduire l'impôt. Corrélativement l'abus de droit ne peut pas se déduire d'un comportement passif telle qu'une omission ou une abstention.

En outre, la notion ne se réduit pas à un simple mensonge écrit, et ce pour deux raisons. D'une part, l'établissement d'une fausse déclaration est un acte réprimé par des textes spéciaux. D'autre part, la présence d'un écrit est, à elle seule, insuffisante à caractériser l'abus de droit car il doit s'accompagner de manœuvres extérieurs à sa présentation.

Selon une note administrative, « les manœuvres au sens fiscal du terme, consistent dans la mise en œuvre de procédés ayant pour effet, soit de faire disparaître ou de réduire la matière fiscale imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des errreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont au contraire le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs[4] ».

Le Conseil d'Etat admet que l'administration fiscale utilise la notion d'abus de droit en cas de manœuvre frauduleuse.
En conséquences, divers comportements peuvent être constitutifs d'abus de droit ; et en l'absence de définition légale, il convient de se référer à la jurisprudence pour savoir quels comportements cette notion recouvre.
On constate que certaines manœuvres frauduleuses peuvent résulter de montages juridiques qui consistent par exemple à créer des sociétés fictives. Ainsi, un vendeur de machines à café avait créé une SARL, dont lui-même et son épouse étaient salariés, dans le but de soustraire les revenus perçus à l'occasion de cette activité à l'imposition dans la catégorie des bénéfices

3 Conseil d'Etat, 3 novembre 1986, n° 49642, RJF, 1/87, n° 77.
4 Note administrative du 30 juillet 1964 citée par G. Klein, la répression de la fraude fiscale, thèse Nancy, 1975.

industriels et commerciaux.
La manœuvre frauduleuse peut également consister en un document écrit servant de support à un mensonge, où auquel on applique une fausse qualification juridique. Il peut également s'agir de plusieurs actes qui réunis aboutissent à une dissimulation. Tel est le cas de la technique de la contre-lettre.
Dans une telle hypothèse, les parties à un acte juridique vont conclure deux actes simultanés : d'une part, acte apparent (appelé acte ostensible) qui sera connu des tiers mais qui n'exprimera pas la volonté réelle des parties ; d'autre part, un acte secret que les parties seront seules à connaître et dans lequel elles exposent leur réelle volonté(cet acte s'appelle la contre-lettre). Dans une telle situation, on considère que les tiers, et notamment l'administration fiscale, peuvent s'en tenir à l'acte apparent et en demander l'éxecution. En cela, l'acte dissimulé est sanctionné, parce que les parties sont tenues par un acte qu'elles n'ont pas véritablement voulu.
En principe, les parties demeurent liées par la contre-lettre. Toutefois, par exception, l'article 1840 du Code général des impôts prévoit qu'entre les parties la contre-lettre est nulle, seul l'acte apparent a force obligatoire.

Enfin, la manœuvre frauduleuse peut également résulter de l'intervention d'un tiers qui aura pour rôle soit de dissimuler le véritable contribuable, soit de faciliter un montage juridique en dissimulant son caractère fictif.

Tous ces exemples ont pour point commun la fictivité qui semble caractériser la simulation qui selon M. Mazeaud est « une opération par laquelle on crée une situation juridique apparente différente de la situation juridique véritable ».
En conséquence, il apparaît que l'administration, lorsqu'elle entend appliquer la notion d'abus de droit, doit faire la démonstration du caractère fictif de l'acte qu'elle souhaite écarter.

L'existence d'une manœuvre frauduleuse si elle est démontrée, aboutit au prononcé d'une sanction à l'issue d'une procédure spécifique.

B- LA SANCTION DE L'ABUS DE DROIT

L'entrée en vigueur le 8 juillet 1987 de la loi Aicardi a entourée la mise en œuvre de l'abus de droit de garanties propres dont le respect conditionne la validité du redressement.

Ainsi, lorsque l'appréciation des faits révèle l'existence d'un abus de droit fiscal, la sanction consiste à écarter la qualification juridique initialement donnée à l'opération juridique considérée, afin d'en tirer toutes les conséquences fiscales.

Le contribuable doit alors acquitter l'impôt correspondant assorti des intérêts de retard et d'une majoration de 80% due à l'assimilation de l'abus de droit à une manœuvre frauduleuse[5].

Compte tenu des conséquences considérables qu'entraîne la requalification de l'opération par l'administration, la procédure fait l'objet d'une réglementation stricte visant à garantir les droits du contribuable.
Le déroulement de la procédure est le suivant :

L'administration doit notifier au contribuable le redressement en appliquant la requalification

5 article 1729 du Code général des impôts.

juridique de l'opération.

En cas de désaccord entre l'administration et le contribuable, le litige peut être soumis, à la demande de l'un ou de l'autre, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

En cas de conflit ultérieur, la charge de la preuve pèse sur l'administration si le comité n'a pas été saisi, ou si elle n'a pas suivi l'avis rendu par celui-ci.
En revanche, la preuve incombe au contribuable si l'administration a suivi l'avis du comité.

Afin de prévenir l'application de ces sanctions, le contribuable a la possibilité, préalablement à la conclusion d'un contrat, de consulter l'administration centrale « en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération ».
Si l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois, à compter de la demande, elle ne pourra pas mettre en œuvre, ultérieurement, la procédure de répression de l'abus de droit. Néanmoins, l'administration fiscale pourra toujours prononcer un redressement fondé sur d'autres motifs.
Cette procédure dite du rescrit paraît inadaptée à la pratique. D'une part, parce qu'elle s'adapte mal au besoin de discrétion que requièrent certaines opérations, d'autre part, le contribuable peut craindre, en utilisant cette procédure d'attirer sur lui l'attention de l'administration fiscale.
Par ailleurs, on constate que la majorité des avis rendus par le comité sont favorables à l'administration.

Malgré cette procédure particulière qui entraîne des garanties pour le contribuable, la notion d'abus de droit fiscal aboutit à une remise en cause des droits fondamentaux reconnus au contribuable.

II-LA NECESSAIRE REMISE EN CAUSE DES DROITS DU CONTRIBUABLE

L'extension des garanties accordées au contribuable a eu pour corrolaire une extension de la notion d'abus de droit fiscal (A), qui en dépit des dangers apparents qu'elle entraîne pour les droits du contribuable semble justifier dans la mesure où elle est limitée (B).

A- L'EXTENSION DE LA NOTION D'ABUS DE DROIT ET SES DANGERS

Depuis un arrêt du Conseil d'Etat du 16 avril 1969[6], confirmé par un arrêt du 10 juin 1981[7], la jurisprudence a étendue la notion d'abus de droit à des opérations juridiques effectives, ne présentant donc pas un caractère fictif, et dont le seul défaut consiste en la volonté d'éluder l'imposition normalement due.

Dans l'arrêt du 10 juin 1981, le Conseil d'Etat a affirmé que le défaut de fictivité d'un acte n'empêche pas l'administration de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit, à la

6 Conseil d'Etat, 16 avril 1969, D.F., 1970, n°1474.
7 Conseil d'Etat, 10 juin 1981, RJF, 1981, n°9, p 429.

condition d'une part que l'acte présente un caractère artificiel, et d'autre part, qu'il n'ait d'autre but que de contourner la loi fiscale. Ainsi, le Conseil d'Etat écarte la licéité de l'acte au profit d'un critère purement subjectif : le dessein poursuivi par les parties lors de la conclusion de l'acte.

Cette conception extensive de la notion d'abus de droit est criticable à plus d'un titre.
D'une part, selon M. Vignaud[8], l'article 1732 du Code général des impôts qui vise expressément « les cas de dissimulation définis à l'article L 64 du Livre des Procédures Fiscales » s'insère dans un ensemble de dispositions comprenant les articles 1728 à 1741 qui édictent les sanctions de la fraude fiscale. Or, dans cet article, le Code général des impôts subordonne l'application de ces pénalités à la mauvaise foi du contribuable. Aussi selon cet auteur, on peut difficilement admettre que ces pénalités très lourdes soient appliquées sans qu'il soit démontré une intention frauduleuse de la part du contribuable, car il serait inadmissible de condamner aussi lourdement un contribuable « simplement habile », alors que la dissimulation frauduleuse de la matière imposable est sanctionnée moins sévèrement par l'article 1729 du Code général des impôts.
Ce point de vue est contestable, car il paraît logique de condamner sévèrement le contribuable qui use d'un stratagème particulier dans le but de donner un caractère licite à la dissimulation ses revenus.

La critique qui résulte de la lettre du texte paraît mieux fondée.
En effet, on constate que les dispositions de l'article L 64 du Livre des Procédures fiscales ne visent que des cas de dissimulations juridiques. Il suppose une volonté d'utiliser un acte juridique dont l'existence n'est pas juridiquement justifiable, dans le but d'éluder l'imposition. En revanche, cet article ne vise pas l'hypothèse de l'utilisation d'une disposition fiscale plus favorable, et ce faisant, il laisse au contribuable la liberté de choisir son régime fiscal.

En effet, il a toujours été admis, que chacun est libre de ses choix fiscaux, et que le fait de choisir la technique juridique la moins onéreuse fiscalement constitue une habileté parfaitement licite. Or, admettre la répression de ce comportement au titre de l'abus de droit revient à condamner un contribuable simplement malin qui s'est contenté d'organiser son activité en fonction des dispositions de la loi fiscale sans recourir à des manœuvres frauduleuses.
En fin de compte, le contribuable se retrouve condamné pour avoir simplement usé de sa liberté.

S'il est vrai qu'il ne peut y avoir de liberté sans limite, la restriction ainsi posée par le Conseil d'Etat paraît cependant particulièrement contestable.

D'une part, en raison de l'insécurité juridique qu'elle implique, car désormais, le contribuable doit s'attacher à distinguer entre l'habileté permise et l'habileté qui débouche sur une violation de la loi. Or la frontière entre les deux est fixée par la jurisprudence, laquelle est par nature fluctuante.

D'autre part, désormais la qualification d'abus de droit dépend uniquement de l'intention frauduleuse, qui consiste en la volonté d'échapper à la charge fiscale, peu importe les moyens fictifs ou réels utilisés pour y parvenir. Cette seule référence à l'intention du contribuable est dangereuse, car cette intention est lovée dans le for intérieur de celui-ci, et donc la preuve de

8 G. Vignaud, L'abus de droit en matière fiscale, thèse Bordeaux, 1980.

l'intention n'est pas réellement concevable.

Toutefois, il convient de noter que cette atteinte aux droits du contribuable fait l'objet de limites.

B- UNE ATTEINTE LIMITEE AUX DROITS DES CONTRIBUABLES

« Appuyez-vous fortement sur les principes…ils finiront bien par cédés » disait Tristan Bernard, et il semble bien que le principe selon lequel nul ne peut se faire justice à soi-même a cédé devant la théorie de l'abus de droit fiscal.

En effet, grâce à cette théorie, l'Etat, par le biais de l'administration fiscale, dispose du pouvoir de sanctionner un comportement qui lui est préjudiciable, et de ce fait, il se fait justice à lui-même.
Toutefois, la procédure de répression des abus de droit est assortie de garanties spécifiques au profit du contribuable, ce qui contraste avec le caractère traditionnellement arbitraire et autoritaire du droit fiscal.

Les mécanismes de protection du contribuable paraissent se justifier à un double point de vue. D'une part, le taux de l'amende (80%) qui est particulièrement élevé, et d'autre part, le pouvoir exorbitant reconnu à l'administration de requalifier un acte de droit privé qui porte atteinte au principe essentiel du droit fiscal de la présomption générale de sincérité, et surtout qui remet en cause la sécurité juridique.

Parmi ces garanties, on peut citer brièvement la nécessité pour l'administration de respecter les garanties procédurales imposées par la loi[9] à peine de nullité des impositions, le formalisme entourant la notification de redressement et notamment motivation de la notification qui doit permettre au contribuable de formuler ses observations par exemple….
En lui imposant le respect de ces garanties, l'administration fiscale ne peut plus faire de « l'abus de droit rampant »[10]

L'ensemble des garanties procédurales accordées au contribuable n'est pas sans emporter quelques conséquences pratiques.

D'une part, l'administration ne peut plus soulever l'existence d'un abus de droit pour la première fois devant le juge de l'impôt, car elle priverait de ce fait, le contribuable des garanties entourant le redressement fondé sur l'abus de droit.

D'autre part, la procédure de l'abus de droit est incompatible avec celle de la taxation d'office[11].

Enfin, l'administration ne peut pas se placer sur le terrain de l'abus de droit sans respecter les garanties procédurales inscrites dans le texte. A défaut, le contribuable pourra invoquer devant le juge la nullité du redressement pour non respect de ses droits.

---

9 loi Aicardi du 8 juillet 1987.
10 J. Turot, Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques (ou l'abus de droit rampant), RJF 1989, n° 8-9, p. 458.
11 Cass. Com., 15 juillet 1992, RJF 1992, n° 11, p. 936.

Ainsi, il apparaît que la mise en place d'une procédure contraignante a pour effet de créer un dialogue entre le contribuable et l'administration, ce qui tempère le pouvoir de cette dernière.

Néanmoins, il semble nécessaire de laisser à l'administration un pouvoir relativement large lui permettant de faire échec aux tentatives abusives de certains contribuables, et protégeant par la même le principe de légalité qui ne saurait être conçu comme s'accommodant de fraudes, ainsi que l'égalité entre les citoyens, en évitant que l'écart se creuse entre les contribuables ayant les moyens d'être bien conseillés et les autres.

Il y a dans la notion d'abus de droit une dimension morale qui trouve sa source dans les valeurs reconnues par le corps social qui, conscient que la loi fiscale a pour objectif premier de remplir les caisses de l'Etat, considèrent la fraude dirigée contre elle comme moralement répréhensible, dès lors qu'elle excède un certain seuil.

Ainsi donc, il apparaît que la notion d'abus de droit fiscal est une bonne illustration de l'idée selon laquelle la morale imprègne le droit, et reflète l'idéologie du groupe social qu'il traduit en actes.